FG München, Urteil v. 30.11.2023 – 14 K 280/21

Titel:

Vorliegen einer Organschaft trotz Stimmrechtsbindung aufgrund Treuhandvertrags

Normenketten:

InsO § 80 Abs. 1, § 179 Abs. 1, § 200 Abs. 1, § 174 Abs. 1 Sa. 2

UStG § 18 Abs. 4 S. 2, § 15 Abs. 1, § 16 Abs. 1, Abs. 2

Leitsatz:

Wird das Insolvenzverfahren nach der Schlussverteilung aufgehoben (§ 200 Abs. 1 InsO), jedoch eine Nachtragsverteilung angeordnet (§ 203 Abs. 1 und 2 InsO), bleibt der Insolvenzverwalter ausnahmsweise befugt, anhängige Prozesse fortzusetzen und neue einzuleiten, mit denen die der Nachtragsverteilung vorbehaltenen Masseaktiva realisiert werden sollen. Denn mit der Anordnung der Nachtragsverteilung tritt eine erneute Insolvenzbeschlagnahme ein (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs – BFH – vom 16. Dezember 2021 – VI R 41/18, BStBl II 2022, 321, Rn. 16, m.w.N., BeckRS 2021, 47220). (Rn. 41) (redaktioneller Leitsatz)

Schlagworte:

Organschaft trotz Stimmrechtsbindung aufgrund Treuhandvertrags, Insolvenz

Rechtsmittelinstanz:

BFH München vom -- – XI R 21/24

Weiterführende Hinweise:

Revision zugelassen

Fundstellen:

EFG 2025, 358

BeckRS 2023, 53186

LSK 2023, 53186

Tenor

1. Der Feststellungsbescheid vom 20. Januar 2015 und die Einspruchsentscheidung vom 14. Januar 2021 werden aufgehoben und Insolvenzforderungen des Beklagten in Höhe von 10.474,75 € festgestellt. Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

2. Die Kosten des Verfahrens trägt der Kläger zu 16% und der Beklagte zu 84%.

3. Das Urteil ist im Kostenpunkt für den Kläger vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte darf durch Sicherheitsleistung in Höhe der zu erstattenden Kosten des Klägers die Vollstreckung abwenden, wenn nicht der Kläger vor der Vollstreckung Sicherheit in derselben Höhe leistet.

4. Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

I.

1

Die Beteiligten streiten über das Vorliegen einer Organschaft in den Jahren 2011 bis 2013.

2

Der Kläger wurde mit Beschluss des Insolvenzgerichts vom … 2013 zum Insolvenzverwalter der O. GmbH bestellt, über deren Vermögen mit Beschluss des Amtsgerichts vom 19. November 2013 das vorläufige Insolvenzverfahren eröffnet und der Kläger als vorläufiger Insolvenzverwalter mit Zustimmungsvorbehalt nach § 21 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Alt. 2 der Insolvenzordnung (InsO) bestellt worden war.

3

Durch Beschluss vom … 2020 hob das Amtsgericht das Insolvenzverfahren über das Vermögen der O. GmbH nach Abhaltung des Schlusstermins und Vollzug der Schlussverteilung auf. Der Insolvenzbeschlag für sämtliche Steuererstattungsansprüche der Schuldnerin aus Umsatzsteuer gegenüber dem Freistaat Bayern für die Veranlagungszeiträume 2010 bis 2013 zu der Massesteuernummer … blieb aufrechterhalten. Mit der angeordneten Nachtragsverteilung von Erstattungsbeträgen hieraus wurde der Kläger beauftragt.

4
Die O. GmbH wurde durch Vertrag vom … 2011 gegründet. Gesellschaftszweck der O. GmbH war die Produktion von ….

5
Alleiniger Gesellschafter der O. GmbH war seit 2011 die N. Verwaltungs GmbH (N), deren einzelvertretungsberechtigter Geschäftsführer in den Jahren 2011 bis 2013 Herr P. war. Dieser war auch Alleingesellschafter der N. Alleiniger Geschäftsführer der O. GmbH war bis 2017 Herr P.

6
In der Satzung der O. GmbH war geregelt, dass die Gesellschafterversammlung beschlussfähig ist, wenn sie ordnungsgemäß einberufen ist und mindestens 75% des Stammkapitals vertreten sind (§ 10 Abs. 1) und grundsätzlich alle Beschlüsse der Gesellschaft mit zwei Dritteln der in der Gesellschafterversammlung abgegebenen Stimmen gefasst werden (§ 10 Abs. 3). Für Verfügungen über Geschäftsanteile oder Teile von solchen bedurfte es der schriftlichen Zustimmung der Gesellschafterversammlung mit einer Mehrheit von 75% der abgegebenen Stimmen unter Ausschluss des verfügungswilligen Gesellschafters (§ 14 Abs. 1 der Satzung).

7
Hinsichtlich der Vertretung der O. GmbH war in § 6 der Satzung vorgesehen: Die Gesellschaft hat einen oder mehrere Geschäftsführer. Ist nur ein Geschäftsführer vorhanden, so vertritt dieser die Gesellschaft allein.

8
In einem Treuhandvertrag vom 3. Januar 2011 zwischen der N. und der … GmbH (Treugeberin) wurde vereinbart, dass die N. 40% ihrer Anteile an der O. GmbH als Treuhänder für die Treugeberin hält. N. erteilte der Treugeberin Vollmacht zur Ausübung des Stimmrechts aus den von der N. gehaltenen Geschäftsanteilen (§ 5 Nr. 2 des Treuhandvertrages). Nach § 2 Nr. 1 des Treuhandvertrages verpflichtete sich die N. ihre Gesellschafterrechte betreffend die treuhänderisch gehaltenen Geschäftsanteile im Rahmen der ihr in der Gesellschaft obliegenden Verpflichtungen ausschließlich im Interesse der Treugeberin auszuüben und den Weisungen der Treugeberin, insbesondere auch hinsichtlich der Ausübung des Stimmrechts, Folge zu leisten.

9
Hinsichtlich der Geschäftsführung der O. GmbH war im Treuhandvertrag zum einen unter § 7 Nr. 4 geregelt, dass die Treugeberin das unwiderrufliche und mehrmals ausübbare Recht hat, stets einen (weiteren) Geschäftsführer der Gesellschaft zu benennen, dessen Vertretungsbefugnis zu bestimmen und den von ihr gegebenenfalls bereits benannten Geschäftsführer abzuberufen. Es war jedoch vereinbart, dass von diesem Recht nur dann Gebrauch macht wird, wenn der Treuhandvertrag gekündigt ist und zusätzliche Voraussetzungen vorliegen. Zum anderen war in § 7 Nr. 10 des Treuhandvertrages geregelt, dass es der vorherigen Zustimmung der Treugeberin bedurfte, wenn die N. die Geschäfte der O. GmbH nicht in Person des Geschäftsführers P., sondern durch einen Dritten ausüben wollte.

10
Mit Wirkung zum 12. Oktober 2012 kaufte die N. der Treugeberin alle Rechte aus dem Treuhandvertrag ab (Vertrag vom 21. August 2012).

11
Am 24. Oktober 2012 gründete die O. GmbH mit der … & Co. KG (KG) eine atypisch stille Gesellschaft. Die Beteiligungsquote der KG betrug 26%.

12
Die Geschäftsführung der atypisch stillen Gesellschaft oblag ausschließlich der O. GmbH (§ 4 Abs. 1 des Gesellschaftsvertrags). Die O. GmbH bedurfte für Grundlagengeschäfte und Geschäfte, die über den

gewöhnlichen Betrieb des Handelsgewerbes hinausgehen, der Zustimmung der KG (§ 4 Abs. 2 des Gesellschaftsvertrags).

13
Ab 15. Oktober 2011 vermietete die N. einen Teil des ihr gehörenden Betriebsgebäudes (Produktionshalle 600 qm, Lagerräume 100 qm, Büros 450 qm, 15 Stellplätze) für einen Mietzins in 2012 i.H.v. 13.375 € zzgl. 2.541,25 € Umsatzsteuer und in 2013 i.H.v. 14.000 € zzgl. 2.660 € Umsatzsteuer an die O. GmbH.

14
Laut Gesprächsnotiz in den Akten des Beklagten (das Finanzamt – FA –) vom 29. März 2011 auf dem Fragebogen zur steuerlichen Erfassung bestand laut Rücksprache mit dem Steuerberater der O. GmbH mangels organisatorische Eingliederung keine Organschaft mit der N.

15
Nach den Umsatzsteuervoranmeldungen ergab sich seit Februar 2011 für 2011 durchgehend ein monatlicher Vorsteuerüberhang und damit jeweils ein Erstattungsanspruch, der auch ausgezahlt wurde. Am 26. Juni 2012 ging die Umsatzsteuer-Jahreserklärung für 2011 beim FA ein. Die O. GmbH errechnete darin einen Überschuss zu ihren Gunsten i.H.v. 104.802,11 € und eine Abschlusszahlung von 412,94 €. Die Erklärung wurde ohne Abweichung mit allgemeiner Zustimmung verarbeitet.

16
Mit Prüfungsanordnung vom 13. Juni 2013 ordnete das FA eine Außenprüfung u.a. bezüglich der Umsatzsteuer 2011 an. Laut Prüfungsbericht vom 5. Januar 2015 wurde lediglich der Vorsteuerabzug aus Einkaufsrechnungen ohne Umsatzsteuerausweis von S i.H.v. 9.899 € versagt und die Umsatzsteuer für 2011 dementsprechend mit – 94.903,11 € errechnet.

17
Nach den Angaben des Klägers hat die O. GmbH für die Voranmeldungszeiträume Februar bis Dezember 2011, für Januar bis Dezember 2012 sowie für Januar bis September 2013 einschließlich der Sondervorauszahlung 2013 insgesamt 61.873,94 € an Umsatzsteuervorauszahlungen geleistet.

18
Das FA meldete Umsatzsteueransprüche für 2011 bis 2013 sowie Nachzahlungszinsen für Umsatzsteuern 2011 und Säumniszuschläge für Umsatzsteuern am 24. Januar 2014 zur Insolvenztabelle an. Bei Berechnung der Umsatzsteuer für 2011 i.H.v. – 94.903,11 € übernahm das FA die Werte des Prüfungsberichts vom 5. Januar 2015. Aufgrund der bereits erfolgten Auszahlung des in der Jahreserklärung errechneten Überschusses von 104.802,11 € berechnete es eine Rückforderung i.H.v. 9.899 €. Die Umsatzsteuern für 2012 (angemeldete Restforderung i.H.v. 15.551,35 €) und für 2013 (angemeldete Restforderung i.H.v. 45.322,60 €) beruhten auf Schätzungen, da keine Steuererklärungen eingereicht wurden. Entsprechende Steuerberechnungen wurden dem Insolvenzverwalter übermittelt.

19
Der Kläger bestritt im Prüfungstermin vom 25. Februar 2014 die angemeldeten Forderungen zum Teil, da nach seiner Auffassung die O. GmbH Organgesellschaft einer Organschaft mit der N. als Organträger gewesen sei.

20
Nach Anordnung einer Umsatzsteuernachschau gegenüber der N. zur Überprüfung eines Organschaftsverhältnisses zwischen N. und der O. GmbH ging das FA zur Außenprüfung über. Aufgrund der Ergebnisse der Prüfung stellte das FA mit Bescheid vom 20. Januar 2015 Forderungen i.H.v. insgesamt 63.897,31 € fest.

21
Die festgestellten Forderungen bezogen sich auf die zur Tabelle angemeldeten Forderungen wegen

- Umsatzsteuer 2011 i.H.v. 9.899 € (Rückforderung des ausgezahlten Vorsteuerüberhangs, soweit keine zum Vorsteuerabzug berechtigende Rechnung vorlag),

- Zinsen für Umsatzsteuer 2011 i.H.v. 443 €,

- Umsatzsteuer 2012 i.H.v. 15.551,35 €,

- Umsatzsteuer 2013 i.H.v. 37.871,21 € und

- Säumniszuschlägen für Umsatzsteuer April 2013 i.H.v. 50,50 € (fällig am 10. Juni 2013), Juli 2013 i.H.v. 45 € (fällig am 10. September 2013) und Oktober 2013 i.H.v. 37,25 € (fällig am 11. Dezember 2013).

22
Den gegen den Bescheid vom 20. Januar 2015 eingelegten Einspruch wies das FA mit Einspruchsentscheidung vom 14. Januar 2021 als unbegründet zurück, da eine Organschaft nicht bestanden habe.

23
Mit seiner dagegen gerichteten Klage macht der Kläger im Wesentlichen geltend, dass die O. GmbH ihre Tätigkeit nicht selbständig ausgeübt habe, da sie als Organgesellschaft Teil einer Organschaft mit der N. als Organträger gewesen sei. Insofern schulde nicht die O. GmbH die zur Insolvenztabelle angemeldete Umsatzsteuer. Die atypisch stille Gesellschaft zwischen der O. GmbH und der KG wirke nur im Innenverhältnis.

24
Die finanzielle Eingliederung der O. GmbH in das Unternehmen der N. sei gegeben, da die N. über mindestens 60% der Geschäftsanteile an der O. GmbH und die damit verbundenen Stimmrechte in gleicher Höhe frei verfügte. Insofern habe die N. den in 2011 und Teilen von 2012 für den Treugeber gehaltenen Stimmenanteil von 40% überstimmen und Durchgriffsbeschlüsse fassen können. Für Durchgriffsbeschlüsse habe es keines zustimmenden Beschlusses der Gesellschafterversammlung der N. bedurft. Dem hätten auch nicht die Regelungen der Satzung über die Stimmenmehrheit für Beschlüsse in der Gesellschafterversammlung entgegengestanden, denn diese hätten Durchgriffsbeschlüsse der N. nicht außer Kraft setzen können. Außerdem wären hierfür zwei Drittel der Stimmen notwendig gewesen. Diese Stimmenmehrheit sei jedoch weder durch Weisungen der Treugeberin noch durch ein entsprechendes Stimmverhalten der atypischen stillen Gesellschaft erreichbar gewesen, da letztere nicht Gesellschafter der O. GmbH war.

25
Wirtschaftlich sei die O. GmbH durch die Anmietung des Betriebsgebäudes mit Lagerhalle, Büro und Stellplätzen von der N. und dem Zusammenwirken mit der M. GmbH (einer Schwestergesellschaft) eingegliedert gewesen. Nicht erst der Abschluss des Mietvertrags im Oktober 2011 begründe eine enge wirtschaftliche Beziehung, sondern bereits die Gründung der Gesellschaft mit dem Zweck, diese als Produktionsgesellschaft innerhalb der Mehrwertsteuergruppe wirtschaftlich tätig werden zu lassen. Die durch Beweisanzeichen gestützte Zuordnungsentscheidung des Organträgers, dass die O. GmbH Mitglied der Gruppe wird, sei entscheidend, so dass die O. GmbH bereits in der Aufbau- und Umsetzungsphase Mitglied der Mehrwertsteuergruppe sein konnte.

26
Die organisatorische Eingliederung ergebe sich daraus, dass Herr P. als Alleingesellschafter und alleiniger Geschäftsführer der N. auch alleiniger Geschäftsführer der O. GmbH als Organgesellschaft war. Ein weiterer Geschäftsführer sei ihm trotz der Möglichkeit aufgrund des Treuhandvertrags nicht zur Seite gestellt worden. Die Satzung der O. GmbH habe die Geschäftsführungsbefugnis des Geschäftsführers nicht eingeschränkt, da die N. als alleiniger Gesellschafter berechtigt gewesen sei, den Geschäftsführer zu bestimmen und die Beschränkung für Geschäfte, die über den gewöhnlichen Betrieb hinausgingen durch vorherige Zustimmung zu überwinden. Gleiches gelte für die Regeln über die Geschäftsführung in der atypischen stillen Gesellschaft, die nur diese Gesellschaft nicht aber die O. GmbH betroffen hätten.

27
In jedem Fall sei die O. GmbH nach unionsrechtlichen Grundsätzen aufgrund ihrer engen Verbundenheit Mitglied einer Mehrwertsteuergruppe. Diese sei als Steuerschuldner in Anspruch zu nehmen.

28
Da er sich nicht auf eine geänderte Rechtsprechung berufe, finde § 176 der Abgabenordnung (AO) keine Anwendung und sei dementsprechend sein Recht, sich auf das Bestehen der Organschaft zu berufen, nicht durch Treu und Glauben eingeschränkt. Im Übrigen müsse N. auch keinen Änderungsantrag gestellt haben, damit er sich auf das Vorliegen der Organschaft berufen könne, da weder ein Fall von widersprüchlichen Verhalten, Steuerhinterziehung noch Steuervermeidung vorliege.

29
Die Säumniszuschläge seien zu erlassen, da die O. GmbH weder Steuerpflichtiger noch Steuerschuldner gewesen sei. Die übrigen Forderungen habe das FA als Umsatzsteueransprüche angemeldet. Diese Anmeldung könne nicht in eine Anmeldung von Rückforderungsansprüchen, die unabhängig von der Steuerschuldnerschaft der O. GmbH bestünden, umgedeutet werden. Außerdem ergäbe sich über § 166 AO eine Drittwirkung gegenüber der Organträgerin. Dies setze eine „zutreffende“ Bezeichnung der Forderungen voraus.

30
Der Kläger beantragt,

den Feststellungsbescheid vom 20. Januar 2015 und die Einspruchsentscheidung vom 14. Januar 2021 aufzuheben und Insolvenzforderungen des Beklagten mit 0 € festzustellen.

31
Das FA beantragt,

die Klage abzuweisen.

32
Es macht im Wesentlichen geltend, dass weder nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 des Umsatzsteuergesetzes in der in den Streitjahren geltenden Fassung (UStG) noch nach unionsrechtlichen Maßstäben die O. GmbH Organgesellschaft oder Mitglied einer Mehrwertsteuergruppe war, da die erforderliche Möglichkeit zur Willensdurchsetzung aufgrund des Treuhandverhältnisses und anschließend der atypisch stillen Beteiligung fehle. Vielmehr sei sie selbständige Unternehmerin und somit Schuldnerin der Umsatzsteuer. Aufgrund der Verträge sei eine vom Willen der N. abweichende Willensbildung bei der GmbH möglich gewesen:

33
So habe der Treugeber unter bestimmten Voraussetzungen einen weiteren Geschäftsführer benennen, dessen Vertretungsbefugnis bestimmen und den von ihm gegebenenfalls bereits benannten Geschäftsführer abberufen können (§ 7 Abs. 4 des Treuhandvertrages). Zudem habe es der Zustimmung des Treugebers bedurft, sofern nicht Herr P., sondern ein Dritter die Geschäfte der O. GmbH ausüben sollte, so dass N. ohne Mitwirkung des Treugebers nicht einen Geschäftsführer bestellen oder abberufen gekonnt hätte.

34
Außerdem habe N. auch durch Gesellschafterbeschlüsse ihren Willen nicht durchsetzen können, da sie mit ihrem 60% Stimmenanteil allein weder die 75%-Marke zur Beschlussfähigkeit der Gesellschafterversammlung noch eine 2/3 Mehrheit erreichen habe können. Auch der stille Geschäftsführer habe weitreichende Befugnisse im Zusammenhang mit der Geschäftsführung gehabt. So bedurfte es der Zustimmung zu allen Geschäften, die über den gewöhnlichen Betrieb hinausgingen. Im Zeitraum zwischen dem 12. und 24. Oktober 2012 habe die N. zwar ihren Willen ungehindert durchsetzen können, insofern könne aufgrund der Kürze des Zeitraums jedoch nicht von einer Organschaft ausgegangen werden.

35
Die Rechtsprechung zur Treuwidrigkeit der Berufung auf eine geänderte Rechtsprechung sei hier nicht anwendbar.

36
Wegen der Einzelheiten des Sachverhalts und des Vorbringens der Beteiligten wird auf das Protokoll der mündlichen Verhandlung vom 30. November 2023, die eingereichten Schriftsätze und auf die vorgelegten Unterlagen und Akten verwiesen.

Entscheidungsgründe

II.

37
Die zulässige Klage ist teilweise begründet. Der Feststellungsbescheid vom 20. Januar 2015 und die Einspruchsentscheidung vom 14. Januar 2021 sind rechtswidrig, soweit sie die Feststellung einer

Umsatzsteuerschuld für 2012 (15.551,35 €) und für 2013 (37.871,21 €) als Insolvenzforderungen betreffen (dazu unter II. C.). Im Übrigen ist die Klage unbegründet (dazu unter II. B.).

A.

38
Die Klage ist zulässig. Insbesondere ist der Kläger auch nach Aufhebung des Insolvenzverfahrens aufgrund Anordnung der Nachtragsverteilung prozessführungsbefugt.

39
1. Nach § 80 Abs. 1 InsO verliert der Schuldner mit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens die Befugnis, sein zur Insolvenzmasse gehörendes Vermögen zu verwalten und über dasselbe zu verfügen. Gleichzeitig geht das Verwaltungs- und Verfügungsrecht auf den Insolvenzverwalter über. Mit dem Verwaltungs- und Verfügungsrecht erhält der Insolvenzverwalter die Befugnis, die Insolvenzmasse betreffende Prozesse zu führen. Im Prozess hat der Insolvenzverwalter kraft gesetzlicher Prozessstandschaft die uneingeschränkte Prozessführungsbefugnis unter Ausschluss des Schuldners. Der Schuldner ist nicht prozessführungsbefugt.

40
Mit Beendigung des Insolvenzverfahrens entfällt neben der Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis zugleich die Prozessführungsbefugnis des Insolvenzverwalters.

41
Wird das Insolvenzverfahren nach der Schlussverteilung aufgehoben (§ 200 Abs. 1 InsO), jedoch eine Nachtragsverteilung angeordnet (§ 203 Abs. 1 und 2 InsO), bleibt der Insolvenzverwalter ausnahmsweise befugt, anhängige Prozesse fortzusetzen und neue einzuleiten, mit denen die der Nachtragsverteilung vorbehaltenen Masseaktiva realisiert werden sollen. Denn mit der Anordnung der Nachtragsverteilung tritt eine erneute Insolvenzbeschlagnahme ein (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs – BFH – vom 16. Dezember 2021 – VI R 41/18, BStBl II 2022, 321, Rn. 16, m.w.N.).

42
Von der Nachtragsverteilung wird nicht das gesamte Vermögen des Schuldners erfasst, sondern nur der Betrag oder Vermögensgegenstand, auf den sich die Nachtragsverteilungsanordnung bezieht (vgl. BFH-Urteil vom 20. September 2016 – VII R 10/15, BFH/NV 2017, 442, Rn. 22, m.w.N.).

43
2. Durch Beschluss vom … 2020 hob das Amtsgericht das Insolvenzverfahren über das Vermögen der O. GmbH zwar auf, ordnete aber gleichzeitig Nachtragsverteilung an und beauftragte hiermit den Kläger.

44
Zwar wurde im vorliegenden Fall die Nachtragsverteilung auf Erstattungsansprüche beschränkt und sind Gegenstand des vorliegenden Rechtsstreits zunächst nicht Ansprüche der Masse, sondern die vom FA festgestellten Steuerforderungen gegen die Masse. Bei einem Obsiegen des Klägers ergeben sich jedoch aufgrund der bereits mit den Voranmeldungen geleisteten Zahlungen auf die Umsatzsteuer Erstattungsansprüche, die der Nachtragsverteilung unterfallen. Da die fortbestehende Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis des Insolvenzverwalters auch im Nachtragsverteilungsverfahren umfassend und nicht auf die Entgegennahme von Steuererstattungsansprüchen beschränkt ist (vgl. BFH-Urteil vom 16. Dezember 2021 – VI R 41/18, BStBl II 2022, 321, Rn. 20), ist der Kläger im Streitfall weiterhin prozessführungsbefugt.

B.

45
Die Klage ist unbegründet, soweit im Feststellungsbescheid Insolvenzforderungen i.H.v. insgesamt 10.474,75 € festgestellt sind. Dieser Betrag setzt sich aus Forderungen in Sachen Umsatzsteuer für 2011 i.H.v. 9.899 € nebst Zinsen i.H.v. 443 € (dazu unter II. B. 2.) sowie aus Säumniszuschlägen i.H.v. 132,75 € (dazu unter II. B. 3.) zusammen. Die vom FA getroffene Feststellung war gemäß § 100 Abs. 2 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) insoweit durch die gerichtliche Feststellung von Insolvenzforderungen i.H.v. 10.474,75 € zu ersetzen.

46

1. Macht die nach § 185 InsO zuständige Finanzbehörde im Insolvenzverfahren – wie hier – Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis als Insolvenzforderung geltend, so stellt sie erforderlichenfalls die Insolvenzforderung durch schriftlichen Verwaltungsakt fest (§ 251 Abs. 3 AO). Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis sind nach § 37 Abs. 1 AO der Steueranspruch, der Steuervergütungsanspruch, der Haftungsanspruch, der Anspruch auf eine steuerliche Nebenleistung wie z.B. Säumniszuschläge (§ 3 Abs. 4 Nr. 5 AO), der Erstattungsanspruch nach § 37 Abs. 2 AO sowie die in Einzelsteuergesetzen geregelten Steuererstattungsansprüche.

47
2. Das FA hat für das Jahr 2011 einen im Vergleich zu den Umsatzsteuer-Voranmeldungen geringeren Vorsteuerüberschuss errechnet, da ein Recht auf Vorsteuerabzug aus den im Rahmen der Außenprüfung beanstandeten Rechnungen der S nicht bestand. Diesen Unterschiedsbetrag i.H.v. 9.899 € macht es als Insolvenzforderung geltend (§ 18 Abs. 4 Satz 2 UStG in der im Streitjahr 2011 geltenden Fassung). In dieser Höhe wurden vorangemeldete Vorsteuerüberschüsse ohne rechtlichen Grund an die O. GmbH ausbezahlt, die das FA nach § 37 Abs. 2 AO von der O. GmbH zurückfordern darf.

48
a) Ist eine Steuer, eine Steuervergütung, ein Haftungsbetrag oder eine steuerliche Nebenleistung ohne rechtlichen Grund gezahlt oder zurückgezahlt worden, so hat derjenige, auf dessen Rechnung die Zahlung bewirkt worden ist, nach § 37 Abs. 2 AO an den Leistungsempfänger einen Anspruch auf Erstattung des gezahlten oder zurückgezahlten Betrages. Das gilt auch dann, wenn der rechtliche Grund für die Zahlung oder die Rückzahlung später wegfällt (§ 37 Abs. 2 Satz 2 AO). Für die Finanzverwaltung ergibt sich aus dieser Vorschrift ein öffentlich-rechtlicher Rückforderungsanspruch, wenn der Rechtsgrund für eine Steuererstattung/-vergütung von Anfang an fehlt oder später weggefallen ist.

49
Als Rückforderungsanspruch im Sinne dieser Vorschrift sieht der BFH auch den Anspruch auf Rückzahlung zu Unrecht ausgezahlter Vorsteuerüberschüsse an, da der Vorsteuerabzugsanspruch seinem Wesen nach – unbeschadet seiner verfahrensrechtlichen Unselbständigkeit – ein Vergütungsanspruch i.S.v. § 37 Abs. 2 AO ist (BFH-Urteile vom 2. Februar 1995 – VII R 42/94, BFH/NV 1995, 853, Rn. 17, und vom 27. Oktober 2009 – VII R 4/08, BStBl II 2010, 257, Rn. 10, BFH-Beschluss vom 16. November 2011 – V B 34/11, BFH/NV 2012, 373, Rn. 2).

50
b) Das FA hat Vorsteuern in der errechneten Höhe ohne rechtlichen Grund ausbezahlt. Dies gilt unabhängig davon, ob die O. GmbH Organgesellschaft war.

51
Sollte ein Organschaftsverhältnis zu bejahen sein, wären Leistungsbezüge der Organgesellschaft von Dritten während des Bestehens der Organschaft dem Organträger zuzurechnen. Die Folge wäre, dass die Leistungen insoweit umsatzsteuerrechtlich für das Unternehmen des Organträgers ausgeführt werden und bei diesem das Recht auf Vorsteuerabzug entsteht (BFH-Urteile vom 13. Mai 2009 – XI R 84/07, BStBl II 2009, 868, Rn. 24 und vom 24. Mai 2023 – XI R 45/20, BFH/NV 2023, 1375, Rn. 35). Die stattdessen von der O. GmbH geltend gemachten Vorsteuerüberschüsse wären ohne rechtlichen Grund an die O. GmbH ausbezahlt worden.

52
Kein anderes Ergebnis ergibt sich, wenn keine Organschaft vorläge. Auch insofern wäre der bisher festgesetzte Vorsteuerüberhang mangels Vorsteuerabzugsberechtigung aus den beanstandeten Rechnungen zu vermindern gewesen und ein Erstattungsanspruch aufgrund der bereits erfolgten Auszahlung als Forderung gegenüber dem Insolvenzverwalter festzustellen gewesen.

53
c) Schuldner des abgabenrechtlichen Rückforderungsanspruchs ist gemäß § 37 Abs. 2 Satz 1 AO der Leistungsempfänger. Das ist grundsätzlich der Zahlungsempfänger, also derjenige, der die Geldleistung ohne rechtlichen Grund erlangt hat. Im Streitfall war die O. GmbH als vermeintlich Vorsteuerabzugsberechtigte Empfängerin des ausbezahlten Vorsteuerüberhangs.

54

d) Der Rückforderungsanspruch kann grundsätzlich erst verwirklicht werden, wenn die entgegenstehende Festsetzung aufgehoben oder geändert worden ist. Für die Leistungen des FA an die O. GmbH war das die Umsatzsteuer-Jahreserklärung für 2011, in der ein Vorsteuerüberschuss i.H.v. 104.802,11 € ausgewiesen war. Diese stand nach der allgemein erteilten Zustimmung durch das FA einer Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gleich (§§ 168 i.V.m. 164 Abs. 1 AO).

55
Im Insolvenzverfahren kann ein Änderungsbescheid jedoch gemäß § 251 Abs. 2 Satz 1 AO i.V.m. § 87 InsO nicht mehr ergehen. An dessen Stelle tritt die Eintragung des sich für das Kalenderjahr ergebenden Steueranspruchs als Insolvenzforderung in die Insolvenztabelle (§ 178 InsO) oder – im Fall des Bestreitens (§ 179 InsO) – der gemäß § 185 InsO i.V.m. § 251 Abs. 3 AO zu erlassende Feststellungsbescheid (vgl. BFH-Urteile vom 16. März 2023 – V R 14/21 (V R 45/19), BFHE 280, 89, Rn. 35, und vom 16. April 2013 VII R 44/12, BStBl II 2013, 778, Rn. 21).

56
e) Dem steht nicht entgegen, dass als „Grund“ der Forderungen in der Anmeldung zur Tabelle und im streitgegenständlichen Bescheid „Umsatzsteuer 2011“ angegeben ist.

57
aa) Der Regelungsinhalt des Feststellungsbescheids nach § 251 Abs. 3 AO besteht in der Feststellung, dass dem Steuergläubiger ein bestimmter Anspruch aus dem Steuerschuldverhältnis als Insolvenzforderung zusteht. Gegenstand des Feststellungsverfahrens kann somit nur eine Forderung sein, die mit der nach § 174 InsO angemeldeten und nach § 176 InsO zur Erörterung gestellten identisch ist (BFH-Urteil vom 24. August 2011 – V R 53/09, BStBl II 2012, 256, Rn. 20). Daher muss der Feststellungsbescheid inhaltlich den insolvenzrechtlichen Bestimmtheitsanforderungen, die auch für die Anmeldung der Forderungen gelten, genügen (vgl. Jatzke in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 251 AO Rn. 463).

58
bb) Nach § 174 Abs. 2 InsO sind zur Individualisierung des gegen die Insolvenzmasse gerichteten Anspruchs der Grund und der Betrag der Forderung anzugeben; Urkunden, aus denen sich die Forderung ergibt, sollen beigefügt werden (§ 174 Abs. 1 Satz 2 InsO).

59
Da die Anmeldung eine Form der Rechtsverfolgung darstellt und der Gläubiger aus der Eintragung als Titel die Zwangsvollstreckung betreiben kann (§ 178 Abs. 3 InsO), muss die Forderung zur Bestimmung der Reichweite der Rechtskraft eindeutig konkretisiert werden. Die Individualisierung der Forderung dient daneben dem Zweck, den Verwalter und die übrigen Insolvenzgläubiger in den Stand zu versetzen, den geltend gemachten Schuldgrund einer Prüfung zu unterziehen (Urteil des Bundesgerichtshofs – BGH – vom 21. Februar 2013 – IX ZR 92/12, Monatsschrift für Deutsches Recht – MDR – 2013, 550, Rn. 15).

60
Keiner weitergehenden Anforderungen an die Bestimmtheit bedarf es, soweit sich aus dem Feststellungsbescheid eine Drittwirkung (§ 166 AO) evtl. auch gegenüber dem Organträger ergeben sollte (vgl. BFH-Urteil vom 26. August 2021 – V R 13/20, BFHE 273, 364, Rn. 18).

61
cc) Mithin hat der Gläubiger bei der Anmeldung den Lebenssachverhalt darzulegen, der in Verbindung mit einem – nicht notwendig ebenfalls vorzutragenden – Rechtssatz die geltend gemachte Forderung als begründet erscheinen lässt (BGH-Urteil vom 21. Februar 2013 – IX ZR 92/12, MDR 2013, 550, Rn. 15, m.w.N.).

62
Bei der Umsatzsteuer entstehen die sich aus der Verwirklichung der im UStG enthaltenen gesetzlichen Tatbestände (z.B. §§ 1, 14c, § 15 Abs. 1, 15a, 17 Abs. 1 und 2 UStG) ergebenden Steuerbeträge – unbeschadet der Zusammenfassung bei der Steuerberechnung – gesondert. Die Zusammenfassung der einzelnen Steuerforderungen unter Berücksichtigung der abziehbaren Vorsteuern (§ 15 Abs. 1 UStG) zu einer positiven oder negativen Steuerzahlungsschuld (§ 16 Abs. 1, Abs. 2 UStG) ändert nichts daran, dass die einzelnen Tatbestandsverwirklichungen Besteuerungsgegenstand sind (BFH-Urteil vom 24. August 2011 – V R 53/09, BStBl II 2012, 256, Rn. 20).

63
Hieraus folgt nach der ständigen Rechtsprechung des BFH allerdings nicht, dass die wirksame Anmeldung einer nicht titulierten Umsatzsteuerforderung zur Insolvenztabelle erfordert, dass das FA die einzelnen umsatzsteuerrechtlich erheblichen Sachverhalte anführt und näher beschreibt (z.B. Umsatzsteuer aus Verkauf bestimmter Waren zu einem bestimmten Preis). Ausreichend, aber auch erforderlich ist, dass der Inhalt der Anmeldung die für die Erörterung der einzelnen Forderungen im Prüfungstermin notwendige Individualisierung einzelner Sachverhalte ermöglicht, so dass sichergestellt ist, dass nur bestimmte in der Anmeldung durch die Angabe einer Summe begrenzte Sachverhalte erfasst sind (BFH-Urteil vom 24. August 2011 – V R 53/09, BStBl II 2012, 256, Rn. 21, m.w.N., vgl. auch BFH-Urteil vom 26. November 1987 – V R 130/82, BStBl II 1988, 124, Rn. 21; BFH-Beschluss vom 17. Juli 2003 – VII B 93/02, BFH/NV 2004, 5, Rn. 13, m.w.N.). Eine wirksame Anmeldung liegt somit bei einer durch Betrag und Zeitraum bezeichneten Umsatzsteuerforderung regelmäßig vor (vgl. BFH-Urteil vom 24. August 2011 – V R 53/09, BStBl II 2012, 256, Rn. 21, vgl. auch Jatzke in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 251 AO Rn. 463).

64
dd) Grundlage des Erstattungsanspruchs von rechtsgrundlos ausgezahlter Vorsteuer nach § 37 Abs. 2 AO ist – ebenso wie bei Umsatzsteueransprüchen – ein umsatzsteuerrechtlich zu würdigender Lebenssachverhalt. So ergibt sich ein nicht getilgter (positiver) Steueranspruch des Fiskus, wenn die (positive) festgesetzte Steuer gemäß § 16 Abs. 1 UStG abzüglich der Absetzungsbeträge aus § 16 Abs. 2 UStG höher ist als die für das Jahr bisher erfolgten Tilgungen durch (Voraus-)Zahlungen. Dabei sind in die Summe der Zahlungen als negative Größen auch Auszahlungen von Vorsteuerüberhängen an den Steuerpflichtigen einzubeziehen. Bestand materiell aufgrund des verwirklichten Lebenssachverhalts kein Vergütungsanspruch, so setzt sich der verbleibende Anspruch des Fiskus aus einem sich nach § 37 Abs. 2 AO ergebenden Erstattungsanspruch (zuzüglich ggfs. eines noch nicht getilgten Steueranspruchs) zusammen (vgl. Reiß in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, § 16 Rn. 31).

65
ee) Nach diesen Grundsätzen war die Anmeldung der sich aus verschiedenen umsatzsteuerrechtlich zu würdigenden Sachverhalten ergebenden Summe als „Umsatzsteuer 2011“ (zzgl. Angabe zu Betrag und Fälligkeit) ausreichend, zumal dem Insolvenzverwalter die zu Grunde liegende Steuerberechnung, die sowohl die Besteuerungsgrundlagen als auch die Angabe der bereits ausgezahlten/umgebuchten Beträge enthielten, übermittelt wurde (vgl. insofern auch BFH-Urteil vom 19. August 2008 – VII R 36/07, BStBl II 2009, 90, Rn. 30). Daraus war ersichtlich, dass Grundlage der Summe eine Rückforderung ausgezahlter Vorsteuern war.

66
Nach den letztlich entscheidenden Verhältnissen des konkreten Einzelfalles (vgl. BFH-Beschluss vom 17. Juli 2003 – VII B 93/02, BFH/NV 2004, 5, Rn. 13) ergibt sich damit, dass die Anspruchsgrundlage der rückgeforderten Vorsteuerauszahlungen (§ 37 Abs. 2 AO) kein Grund dafür ist, die Bezeichnung als auf einem umsatzsteuerrechtlich relevanten Sachverhalt beruhend für ungenau oder unrichtig zu bewerten (vgl. im Ergebnis auch so BFH-Urteil vom 19. August 2008 – VII R 36/07, BStBl II 2009, 90, Rn. 30). Etwas anderes würde nur gelten, wenn dem angemeldeten Anspruchsgrund eine andere Verteidigung entgegengesetzt werden müsste (vgl. BGH-Urteil vom 5. Juli 2007 – IX ZR 221/05, BGHZ 173, 103, Rn. 19).

67
f) Gleiches gilt entsprechend hinsichtlich der hierauf beruhenden Forderung wegen Zinsen für Umsatzsteuer 2011 i.H.v. 443 €.

68
3. Säumniszuschläge zu den von der O. GmbH berechneten, angemeldeten, aber bei Fälligkeit nicht bezahlten Umsatzsteuer-Vorauszahlungen April und Juli und Oktober 2013 (insgesamt 132,75 €) bleiben nach § 240 Abs. 1 Satz 4 AO unberührt, selbst wenn die O. GmbH die Vorauszahlungen als Organgesellschaft nicht schuldete.

69
a) Einwendungen gegen die Höhe der Säumniszuschläge können zwar ggf. im Erlassverfahren geltend gemacht werden (BFH-Beschluss vom 14. April 2020 – VII B 53/19, BFH/NV 2021, 177, Rn. 21). Allerdings wurde ein entsprechender Erlassantrag vom Kläger bis zur mündlichen Verhandlung nicht gestellt und

demnach vom FA nicht beschieden. Außerdem sind – nachdem die Säumniszuschläge bereits zur Hälfte erlassen wurden – weitere sachliche Billigkeitsgründe nicht ersichtlich. Der Einwand, die zu Grunde liegende Steuer sei zu Unrecht festgesetzt worden, ist insofern unbeachtlich, denn der Grundsatz der Akzessorietät, nach dem Säumniszuschläge als steuerliche Nebenleistungen (§ 3 Abs. 4 Nr. 5AO) grundsätzlich vom Bestehen der ihnen zugrundeliegenden Steuerschuld abhängig sind, wird durch § 240 Abs. 1 Satz 4 AO nach dem ausdrücklichen Willen des Gesetzgebers durchbrochen. Die darin liegende Härte war dem Gesetzgeber bewusst und rechtfertigt daher regelmäßig nicht den Erlass der Säumniszuschläge aus sachlichen Gründen (BFH-Urteil vom 18. September 2018 – XI R 36/16, BStBl II 2019, 87, Rn. 33, m.w.N.). Der Ausnahmefall, dass der Steuerpflichtige gegenüber der Finanzbehörde alles getan hat, um Aussetzung der Vollziehung des Steuerbescheids zu erreichen, das Finanzamt oder das Finanzgericht aber die Aussetzung „obwohl möglich und geboten“ abgelehnt haben vgl. BFH-Urteil vom 18. September 2018 – XI R 36/16, BStBl II 2019, 87, Rn. 36, m.w.N.), liegt hier nicht vor.

70
b) Insbesondere handelt es sich auch bei den Säumniszuschlägen auf die Vorauszahlung für Oktober 2013 nicht um Masseverbindlichkeiten, die mit Steuerbescheid geltend zu machen wären, da Säumniszuschläge das Schicksal der Hauptforderung teilen (Vgl. dazu Finanzgericht – FG – Düsseldorf vom 2. November 2022 – 4 K 3188/20 AO, juris, Rn. 23, m.w.N., Rev. anhängig unter VII R 35/22). Die Vorauszahlung für Oktober 2013 stellt keine Verbindlichkeit des Insolvenzschuldners aus dem Steuerschuldverhältnis dar, die von einem vorläufigen Insolvenzverwalter oder vom Schuldner mit Zustimmung eines vorläufigen Insolvenzverwalters begründet worden ist. Dementsprechend handelt es sich auch bei den Säumniszuschlägen – auch wenn sie erst am 11. Dezember 2013 fällig geworden sind – nicht um Masseverbindlichkeiten.

C.

71
Im Übrigen ist die Klage jedoch begründet, da die Feststellung von Umsatzsteuerforderungen für 2012 (15.551,35 €) und für 2013 (37.871,21 €) rechtswidrig ist, denn die O. GmbH war in diesen Jahren bis zur Bestellung des vorläufigen Insolvenzverwalters Organgesellschaft der N. und damit nicht Steuerschuldnerin und etwaige danach entstandenen Forderungen stellen keine Insolvenzforderungen, sondern nach § 55 Abs. 4 InsO a.F. Masseverbindlichkeiten dar.

72
1. Soweit die dem Feststellungsbescheid zu Grunde liegenden geschätzten Umsätze der O. GmbH auf den Zeitraum nach dem 19. November 2013 entfallen sollten, wäre der Feststellungsbescheid bereits insofern rechtswidrig, als die daraus resultierenden Umsatzsteuerforderungen nicht durch Feststellungsbescheid nach § 251 Abs. 3 AO geltend gemacht werden können.

73
a) Nach Eröffnung eines Insolvenzverfahrens dürfen Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis, die Insolvenzforderungen (§ 38 InsO) sind, nur nach den Vorschriften der InsO geltend gemacht werden. Derartige Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis sind zur Insolvenztabelle anzumelden und – im Falle des Bestreitens – durch Feststellungsbescheid nach § 251 Abs. 3 AO gegenüber dem Insolvenzverwalter geltend zu machen. Anderes gilt für Steuerforderungen, die als Masseverbindlichkeiten i.S. von § 55 InsO aus der Insolvenzmasse vorweg zu berichtigen sind (§ 53 InsO). Sie können durch Steuerbescheid gegenüber dem Insolvenzverwalter geltend gemacht werden.

74
Nach § 55 Abs. 4 der im 2013 geltenden Fassung der InsO (InsO a.F.) gelten Verbindlichkeiten des Insolvenzschuldners aus dem Steuerschuldverhältnis, die von einem vorläufigen Insolvenzverwalter oder vom Schuldner mit Zustimmung eines vorläufigen Insolvenzverwalters begründet worden sind, nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens als Masseverbindlichkeit.

75
b) Mit Beschluss des Amtsgerichts vom 19. November 2013 wurde das vorläufige Insolvenzverfahren eröffnet und der Kläger als vorläufiger Insolvenzverwalter mit Zustimmungsvorbehalt bestellt. Somit führen etwaige nachfolgend im Streitjahr getätigten Umsätze zu Forderungen des FA, die keine Insolvenzforderungen, sondern nach § 55 Abs. 4 InsO a.F. Masseverbindlichkeiten darstellen (so jetzt auch

ausdrücklich für Umsatzsteuerverbindlichkeiten: § 55 Abs. 4 InsO in der ab 1. Januar 2021 geltenden Fassung).

76
2. Aber auch die Feststellung von Umsatzsteuerforderungen für 2012 und 2013 gegen die O. GmbH für Zeiträume vor dem 19. November 2013 durch den streitgegenständlichen Feststellungsbescheid ist rechtswidrig, da Steuerschuldner für Umsatzsteuer aus von der O. GmbH getätigten Umsätzen nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG allein die N. als Organträger war (vgl. zur Steuerschuldnerschaft des Organträgers ausführlich BFH-Urteil vom 18. Januar 2023 – XI R 29/22 (XI R 16/18), BFHE 279, 320, Rn. 23 ff), denn im Streitzeitraum bestand zwischen der O. GmbH und N. bis zum 19. November 2013 eine Organschaft.

77
a) Nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 UStG wird die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit nicht selbständig ausgeübt, wenn eine juristische Person nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in das Unternehmen des Organträgers eingegliedert ist (Organschaft).

78
Der Organträger muss nach nationalem Recht finanziell eingliedert sein, wirtschaftlich mit der Organgesellschaft verflochten sein (wirtschaftliche Eingliederung) und die mit der finanziellen Eingliederung verbundene Möglichkeit der Beherrschung der Tochtergesellschaft in der laufenden Geschäftsführung auch rechtlich wahrnehmen können (organisatorische Eingliederung; vgl. BFH-Beschluss vom 11. Dezember 2019 – XI R 16/18, BFHE 268, 240, Rn. 36).

79
Unionsrechtliche Grundlage ist Art. 11 der RL 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL). Danach kann jeder Mitgliedstaat in seinem Gebiet ansässige Personen, die zwar rechtlich unabhängig, aber durch gegenseitige finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen eng miteinander verbunden sind, zusammen als einen Steuerpflichtigen behandeln.

80
b) Die O. GmbH in war organisatorisch bis zum 19. November 2013 in die N. eingegliedert.

81
aa) Eine organisatorische Eingliederung liegt regelmäßig vor, wenn Personenidentität in den Leitungsgremien von Organträger und Organgesellschaft besteht (BFH-Urteil vom 27. November 2019 – XI R 35/17, BStBl II 2021, 252, Rn. 38, m.w.N.). Denn damit ist der Organträger entsprechend der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union – EuGH – (vgl. Urteil Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie vom 1. Dezember 2022 – C-141/20, ECLI:EU:C:2022:943, Rz 69 f.) in der Lage, seinen Willen bei der Organgesellschaft durchzusetzen, so dass es ihm auch möglich ist, die Umsätze des im Organkreis zusammengefassten Unternehmens ordnungsgemäß zu versteuern und den sich daraus nach § 18 UStG ergebenden Verpflichtungen auch im Hinblick auf die Umsatztätigkeit der Organgesellschaft nachzukommen (vgl. BFH-Urteil vom 16. März 2023 – V R 14/21 (V R 45/19), BFHE 280, 89, Rn. 18).

82
bb) Das Vorliegen einer organisatorischen Eingliederung der O. GmbH ist aufgrund der Personenidentität der Geschäftsführer der O. GmbH und der N. in Person von P. gegeben.

83
cc) Dem steht nicht entgegen, dass aufgrund der Abreden im Treuhandvertrag die Treugeberin die Möglichkeit hatte, einen weiteren Geschäftsführer zu installieren und N. die Zustimmung der Treugeberin brauchte, wenn sie die Geschäfte der O. GmbH nicht durch Herrn P., sondern einen Dritten führen lassen wollte.

84
aaa) Zum einen sind etwaige institutionell abgesicherte unmittelbare Eingriffsmöglichkeiten in den Kernbereich der laufenden Geschäftsführung der Organgesellschaft, bei deren Prüfung es eine Rolle spielt, ob der Organträger über ein umfassendes Weisungsrecht gegenüber der Geschäftsführung der O. GmbH verfügt und zur Bestellung und Abberufung aller Geschäftsführer der O. GmbH berechtigt ist (vgl. BFH-Urteil vom 8. August 2013 – V R 18/13, BStBl II 2017, 543, Rn. 26, und vom 7. Juli 2011 – V R 53/10, BStBl II

2013, 218, Rn. 24), nur dann zu prüfen, wenn für die O. GmbH mehrere einzelvertretungsberechtigte Geschäftsführer bestellt sind (vgl. BFH-Urteil vom 2. Dezember 2015 – V R 15/14, BStBl II 2017, 553, Rn. 42) oder, wenn keine personelle Verflechtung in den Leitungsgremien des Organträgers und der Organgesellschaft vorliegt (BFH-Urteil vom 12. Oktober 2016 – XI R 30/14, BStBl II 2017, 597, Rn. 28, und vom 27. November 2019 – XI R 35/17, BStBl II 2021, 252, Rn. 38, m.w.N.). Denn solcher Instrumente bedarf es bei Personenidentität der Geschäftsführer von Organträger und Organgesellschaft zur Beherrschung der Organgesellschaft in der laufenden Geschäftsführung nicht.

85
bbb) Zum anderen hätte zwar bei Einsetzung eines zweiten Geschäftsführers nach § 7 Abs. 4 i.V.m. § 8 Abs. 1 der Satzung der O. GmbH gegolten, dass bei Uneinigkeit der Geschäftsführer die Angelegenheit der Gesellschafterversammlung zur Entscheidung vorzulegen ist. Allerdings bestand die Möglichkeit der Benennung eines weiteren Geschäftsführers durch die Treugeberin nur im Fall der Kündigung des Treuhandvertrags und zusätzlicher Voraussetzungen.

86
Ein solcher Fall war ersichtlich nicht eingetreten. Insofern handelt es sich insgesamt lediglich um hypothetische Geschehensabläufe, die bei der Beurteilung der in Übereinstimmung mit den bestehenden Regelungen tatsächlich bestehenden Konstellation nicht zu berücksichtigen sind.

87
Und schließlich hätte, auch wenn zwei Geschäftsführer bestellt worden wären, dies der Treugeberin noch nicht die Erteilung abweichender Weisungen ermöglicht, da ihr weiterhin die erforderliche Mehrheit in der Gesellschaftsversammlung gefehlt hätte.

88
ccc) Soweit das FA die Regelung in § 7 Nr. 4 des Treuhandvertrages dahingehend versteht, dass der bisherige von der N. gestellte Geschäftsführer von der Treugeberin habe abberufen werden können, kann der Senat dieser Auslegung nicht folgen.

89
Die Regelung in § 7 Nr. 4 des Treuhandvertrages folgt auf eine Regelung, nach der konkrete Ziele von dem namentlich benannten Geschäftsführer P. zu verfolgen waren. Diese wurde ausdrücklich mit dem Zusatz gekennzeichnet, dass er zum ersten Geschäftsführer der O. GmbH bestellt werden wird. Die unmittelbar nachfolgende Regelung kann somit nur dahingehend verstanden werden, dass dadurch der Treugeberin das Recht eingeräumt werden sollte, einen zweiten – deswegen auch der Klammerzusatz: „weiteren“ – Geschäftsführer zu installieren.

90
dd) Auch die Zustimmungsvorbehalte der KG im Rahmen der atypisch stillen Gesellschaft stehen einer organisatorischen Eingliederung nicht entgegen, denn sie betreffen bereits ausdrücklich nicht die laufende Geschäftsführung, sondern greifen nur bei Grundlagengeschäften und Geschäften, die über den gewöhnlichen Betrieb hinausgehen. Damit stehen sie der ordnungsgemäßen Versteuerung der Umsätze des im Organkreis zusammengefassten Unternehmens durch N. nicht entgegen (vgl. insofern auch zu Zustimmungsvorbehalten bezüglich der über den gewöhnlichen Betrieb des Unternehmens hinausgehenden Geschäfte: BFH-Urteil vom 20. Februar 1992 – V R 80/85, BFH/NV 1993, 133, Rn. 24).

91
c) Die O. GmbH war auch finanziell in die N. eingegliedert.

92
aa) Grundsätzlich muss der Organträger für eine finanzielle Eingliederung i.S. von § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG über die Mehrheit der Stimmrechte verfügen, sofern keine höhere qualifizierte Mehrheit für Beschlüsse in der Organgesellschaft erforderlich ist. Eine Sperrminorität reicht danach nicht aus (BFH-Urteil vom 18. Januar 2023 – XI R 29/22 (XI R 16/18), BFHE 279, 320, Rn. 33, m.w.N.). Weicht die kapitalmäßige Beteiligung von den Stimmrechten ab, ist auf das Verhältnis der gesellschaftsrechtlichen Stimmrechte abzustellen (vgl. BFH-Urteil vom 18. Januar 2023 – XI R 29/22 (XI R 16/18), BFHE 279, 320, Rn. 34).

93

bb) Im vorliegenden Fall war nach § 10 Abs. 3 der Satzung für Gesellschafterbeschlüsse der O. GmbH eine 2/3 Mehrheit erforderlich.

94
N. hatte unproblematisch ab Kauf der Rechte aus dem Treuhandvertrag (12. Oktober 2012) die 100%ige Stimmrechtsmehrheit in der Gesellschafterversammlung der O. GmbH. Die KG hatte als stille Gesellschafterin keine Stimmrechte.

95
Bis zum 12. Oktober 2012 hielt N. zwar auch 100% der Anteile an der O. GmbH, jedoch 40% davon als Treuhänder für die Treugeberin. Nach § 5 Nr. 2 des Treuhandvertrages war die Treugeberin bevollmächtigt, die darauf entfallenden Stimmrechte auszuüben. Die N. war hinsichtlich dieser 40% der Stimmrechte den Weisungen der Treugeberin unterworfen (§ 2 Nr. 1 des Treuhandvertrages).

96
Nach Auffassung des Senats verfügte N. somit nicht über die erforderliche Mehrheit der Stimmen um ihren Willen in der Gesellschafterversammlung durchzusetzen. Insofern ist unerheblich, dass die Einschränkung des Stimmrechts sich nicht aus der Satzung der O. GmbH ergibt.

97
aaa) Zwar hat der BFH für eine finanzielle Eingliederung sowohl formnichtige (später vollzogene) Anteilsübertragungen als auch mündliche Treuhandabreden nicht genügen lassen. Auch hinsichtlich Poolvereinbarungen, „Stimmbindungsvereinbarungen“ und „Stimmrechtsvollmachten“ hat er entschieden, dass diese steuerrechtlich nur in Satzungsform anzuerkennen seien (vgl. BFH-Beschluss vom 11. Dezember 2019 – XI R 16/18, BFHE 268, 240, Rn. 42 mit Verweis auf die jeweilige Rechtsprechung). Dies wurde damit begründet, dass nur so einfach und rechtssicher über die finanzielle Eingliederung als Voraussetzung über die Organschaft entschieden werden könne (vgl. BFH-Urteil vom 2. Dezember 2015 – V R 25/13, BStBl II 2017, 547, Rn. 29).

98
Nach dieser Rechtsprechung wäre der Treuhandvertrag insgesamt nicht zu berücksichtigen und N. könnte bei dieser Betrachtung über 100% der Stimmrechte in der Gesellschafterversammlung der O. GmbH uneingeschränkt verfügen. Eine finanzielle Eingliederung wäre insofern gegeben.

99
bbb) Allerdings hat der EuGH klargestellt, dass sich Mitgliedstaaten nicht auf Besonderheiten ihres nationalen Rechts berufen können, um den nach Art. 11 MwStSystRL geltenden Voraussetzungen einer Mehrwertsteuergruppe weitere hinzuzufügen und ausgeführt, dass der Grundsatz der Rechtssicherheit die Bildung einer Organschaft nicht entgegenstehen kann, wenn z.B. Gesellschaftsverträge nach nationalem Recht rein mündlich geschlossen und geändert werden können (EuGH-Urteil Finanzamt für Körperschaften Berlin vom 15. April 2021 – C-868/19, ECLI:EU:C:2021:285, Rn. 53 f). Auch wenn das Fehlen eines Formerfordernisses zu Nachweisschwierigkeiten führen könne, könne eine rein theoretische Gefahr der Steuerhinterziehung oder -umgehung ein solches nicht rechtfertigen (EuGH-Urteil Finanzamt für Körperschaften Berlin vom 15. April 2021 – C-868/19, ECLI:EU:C:2021:285, Rn. 60 ff).

100
ccc) Da vorliegend weder nur mündliche Vereinbarungen vorliegen, sondern aufgrund der schriftlichen – aber nicht in der Satzung niedergelegten – Regelungen, die Stimmbindung bezüglich 40% der Stimmen nachgewiesen ist und außerdem die Vereinbarung im Treuhandvertrag nicht zu Steuerhinterziehung oder -umgehung oder zur Entstehung einer echten solchen Gefahr geführt hat, geht der Senat davon aus, dass nach unionsrechtlichen Grundsätzen die Stimmbindung wirksam und bei Beurteilung der Stimmrechtsmehrheit zur Begründung einer finanziellen Eingliederung zu berücksichtigen ist (eine ertragsteuerrechtlich andere Handhabung steht dem nicht entgegen, vgl. BFH-Urteil vom 10. Mai 2017 – I R 51/15, BStBl II 2018, 30, Rn. 21).

101
cc) Jedoch ist es gerechtfertigt, eine Mehrheitsbeteiligung trotz Stimmrechten von nur 50% bzw. Stimmrechten, die keine erforderliche qualifizierte Mehrheit gewährleisten, als lediglich schwächer ausgeprägte finanzielle Eingliederung anzusehen, wenn sie durch eine Personenidentität in den Geschäftsführungsorganen von Mehrheitsgesellschafter und GmbH und damit durch eine besonders stark

ausgeprägte organisatorische Eingliederung ausgeglichen wird (vgl. Änderung der Rechtsprechung: BFH-Urteil vom 18. Januar 2023 – XI R 29/22 (XI R 16/18), BFHE 279, 320, Rn. 37).

102
Eine solche stark ausgeprägte organisatorische Eingliederung lag aufgrund der Personenidentität des alleinvertretungsberechtigten einzigen Geschäftsführers der O. GmbH und der N. (vgl. oben) auch während der Geltung des Treuhandvertrags vor.

103
Damit konnte N. ihren Willen bei der laufenden Geschäftsführung durchsetzen und mit Hilfe ihrer Stimmrechte in Höhe von zumindest 60% eine abweichende Weisung durch die Gesellschafterversammlung verhindern, so dass es ihr auch möglich war, die Umsätze der O. GmbH als Organgesellschaft ordnungsgemäß zu versteuern und den sich aus der wirtschaftlichen Tätigkeit der Organgesellschaft ergebenden sonstigen umsatzsteuerrechtlichen Verpflichtungen nachzukommen (vgl. BFH-Urteil vom 18. Januar 2023 – XI R 29/22 (XI R 16/18), BFHE 279, 320, Rn. 37).

104
d) Schließlich war die O. GmbH auch wirtschaftlich eingegliedert.

105
aa) Für die wirtschaftliche Eingliederung i.S. von § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG müssen die Unternehmensbereiche von Organträger und Organgesellschaft miteinander verflochten sein (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Urteil vom 1. Februar 2022 – V R 23/21, BStBl II 2023, 148, Rn. 23). Unabhängig davon, ob die finanzielle und organisatorische Eingliederung stark ausgeprägt ist, muss auch für die wirtschaftliche Eingliederung ein vernünftiger wirtschaftlicher Zusammenhang im Sinne einer wirtschaftlichen Einheit, Kooperation oder Verflechtung zwischen den Unternehmensbereichen vorhanden sein. Die Tätigkeiten in diesen Bereichen müssen zumindest aufeinander abgestimmt sein und sich dabei fördern und ergänzen. Dabei braucht die Organgesellschaft nicht wirtschaftlich vom Organträger abhängig zu sein. Es müssen aber mehr als nur unerhebliche Beziehungen zwischen den Unternehmensbereichen bestehen (vgl. BFH-Urteil vom 1. Februar 2022 – V R 23/21, BStBl II 2023, 148, Rn. 28, m.w.N.).

106
Dabei kann die wirtschaftliche Eingliederung auf entgeltlichen Leistungen des Mehrheitsgesellschafters (Organträger) gegenüber seiner Tochtergesellschaft (Organgesellschaft) beruhen, wenn diesen für das Unternehmen der Organgesellschaft mehr als nur unwesentliche (geringfügige) Bedeutung zukommt. Es ist dann im Regelfall davon auszugehen, dass der Organträger aufgrund derartiger Leistungen auf die Organgesellschaft Einfluss nehmen kann, für ihn auch aufgrund der Möglichkeit zur Beendigung dieser Leistungsbeziehung eine „beherrschende Stellung“ besteht und somit für ihn „besondere Einwirkungsmöglichkeiten“ vorliegen (vgl. BFH-Urteil vom 7. Juli 2011 – V R 53/10, BStBl II 2013, 218, Rn. 21).

107
Die Vermietung eines Betriebsgrundstücks mit einer Größe von 2.982 qm, dem für die Unternehmenstätigkeit „besonderes Gewicht“ zukommt, oder einer Halle mit 967 qm und einem Bürotrakt bestehend aus sieben Räumen mit 273 qm reicht hierfür nach der Rechtsprechung aus; nicht dagegen die Vermietung von nicht eigens für die Unternehmenstätigkeit in besonderer Weise ausgestatteten und daher ohne weiteres austauschbaren Büroräumen oder die bloße Übernahme von Verwaltungsaufgaben in den Bereichen Buchführung und laufende Personalverwaltung (vgl. BFH-Urteil vom 1. Februar 2022 – V R 23/21, BStBl II 2023, 148, Rn. 28, mit Rechtsprechungsnachweisen).

108
bb) Eine wirtschaftliche Eingliederung liegt nach diesen Grundsätzen vor, denn im vorliegenden Fall reicht für die wirtschaftliche Eingliederung aus, dass N. der O. GmbH ihr Betriebsgebäude mit Lagerhalle, Büro und Stellplätzen ab 15. Oktober 2011 vermietete, da diese für das Produktionsunternehmen wesentlich waren.

109
Insofern kommt es nicht darauf an, ob sich eine wirtschaftliche Eingliederung auch aus der Verflechtung der O. GmbH mit ihrer Schwestergesellschaft (M GmbH) ergibt, da diese die einzige Abnehmerin ihrer entwickelten und hergestellten Maschinen war, wenn auch diese in das Unternehmen der N. eingegliedert

war (vgl. BFH-Urteile vom 20. August 2009 – V R 30/06, BStBl II 2010, 863, Rn. 49, vom 1. Februar 2022 – V R 23/21, BStBl II 2023, 148, Rn. 27, und vom 11. Mai 2023 – V R 28/20, BStBl II 2023, 992, Rn. 19, m.w.N.).

110
3. Der Berufung des Klägers auf die Eigenschaft der O. GmbH als Organgesellschaft steht nicht entgegen, dass die Steuer nicht gegenüber N. festgesetzt wurde und diese keinen Antrag auf Änderung ihrer Steuerfestsetzungen gestellt hat.

111
a) Macht eine Organgesellschaft geltend, dass sie aufgrund geänderter BFH-Rechtsprechung Organgesellschaft i.S. von § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG und damit nicht Steuerschuldnerin sei, setzt die Aufhebung einer gegenüber der Organgesellschaft ergangenen Steuerfestsetzung nach der Rechtsprechung des V. Senats des BFH (vgl. BFH-Urteil vom 16. März 2023 – V R 14/21 (V R 45/19), BFHE 280, 89, Rn. 20) voraus, dass der Organträger zur Vermeidung eines widersprüchlichen Verhaltens bei der Anwendung von § 176 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 der Abgabenordnung (AO) einen Antrag auf Änderung der für ihn vorliegenden Steuerfestsetzung stellt.

112
b) Auch wenn die Rechtsprechung explizit zu den Rechtsprechungsänderungen durch das BFH-Urteil vom 19. Januar 2016 – XI R 38/12, BStBl II 2017, 567 (und damit ebenso in Bezug auf das inhaltsgleiche BFH-Urteil vom 1. Juni 2016 – XI R 17/11, BStBl II 2017, 581) sowie das BFH-Urteil vom 2. Dezember 2015 – V R 25/13, BStBl II 2017, 547, erging (vgl. BFH-Urteil vom 16. März 2023 – V R 14/21 (V R 45/19), BFHE 280, 89, Rn. 23), ist nicht ersichtlich, dass die auf den Grundsatz von Treu und Glauben basierenden Rechtsgrundsätze nicht auch auf die Rechtsprechungsänderung durch das BFH-Urteil vom 18. Januar 2023 – XI R 29/22 (XI R 16/18), BFHE 279, 320, anwendbar sind.

113
c) Diese geänderte Rechtsprechung ist im vorliegenden Fall nach Auffassung des Senats entscheidungserheblich, auch wenn die Klage (bzgl. Forderungen zur Umsatzsteuer 2012 und 2013) auch nach der bestehenden – vom Senat jedoch unionsrechtlich eingeschränkten – BFH-Rechtsprechung zur Unbeachtlichkeit nicht in der Satzung bzw. dem Gesellschaftsvertrag kodifizierter Stimmrechtseinschränkungen Erfolg gehabt hätte. Allerdings hat sich weder der Kläger auf die vorgenannte Rechtsprechungsänderung berufen noch die N. Vertrauensschutz nach § 176 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO geltend gemacht, so dass ein treuwidriges Verhalten nicht ersichtlich ist.

114
d) Aber auch unabhängig davon, ob Änderungsmöglichkeiten beim Organträger abgesehen von § 176 AO bestehen (vgl. dazu Fu, HFR 2023, 1012, 1015; zu verschiedenen Fallkonstellationen: Wäger in Birkenfeld/Wäger, Das große Umsatzsteuer-Handbuch, Aktuell Berichtszeitraum II. Quartal 2023, A. II. 3., Rn. 22), liegt im vorliegenden Fall kein Verstoß gegen Treu und Glauben vor.

115
aa) Zwar ist der Grundsatz von Treu und Glauben im Steuerrecht als allgemeiner Rechtsgrundsatz uneingeschränkt anerkannt. Er gebietet, dass im „Steuerrechtsverhältnis“ jeder Beteiligte auf die berechtigten Belange des anderen Teils angemessen Rücksicht nimmt und sich zu seinem eigenen früheren Verhalten nicht in Widerspruch setzt. Jedoch bringt er keine Steueransprüche und -schulden zum Entstehen oder Erlöschen, sondern kann allenfalls ein bestehendes konkretes Steuerrechtsverhältnis dahingehend modifizieren, dass eine Forderung nicht mehr geltend gemacht oder ein Recht nicht mehr ausgeübt werden kann (BFH-Urteil vom 16. März 2023 – V R 14/21 (V R 45/19), BFHE 280, 89, Rn. 21).

116
bb) Ein treuwidriges Verhalten liegt nicht bereits dann vor, wenn das Finanzamt zunächst dahingehend informiert wird, dass keine Organschaft vorliege, und später die Organgesellschaft bzw. deren Insolvenzverwalter von ihren Verfahrensrechten Gebrauch macht und sich auf die materiell-rechtliche Rechtslage beruft, wonach eine Organschaft besteht. Denn grundsätzlich verstößt die Geltendmachung widersprüchlicher Rechtspositionen verschiedener Rechtspersönlichkeiten (wie Organträger und Organgesellschaft) nicht gegen Treu und Glauben (BFH-Urteile vom 8. Februar 1996 – V R 54/94, BFH/NV 1996, 733, Rn. 18, vom 19. Dezember 2013 – V R 5/12, BStBl II 2016, 585, Rn. 52, und vom 12. Februar

2015 – V R 28/14, BStBl II 2017, 10, Rn. 32; vgl. so auch Wäger in Birkenfeld/Wäger, Das große Umsatzsteuer-Handbuch, Aktuell Berichtszeitraum II. Quartal 2023, A. II. 3., Rn. 22). Und selbst unabhängig davon, ob insofern Identität der beteiligten Rechtssubjekte besteht (ablehnend noch BFH-Urteil vom 19. Dezember 2013 – V R 5/12, BStBl II 2016, 585, Rn. 53, vgl. auch zur fehlenden Einflussnahmemöglichkeit der Organgesellschaft bezüglich Handlungen des Organträgers: FG Münster, Urteil vom 2. November 2021 – 15 K 2736/18 U, EFG 2022, 193, Rn. 46; BFH-Beschluss vom 24. Mai 2023 – XI R 34/21, BFH/NV 2023, 1172; dagegen sind Organträger und Organgesellschaft als ein Steuerpflichtiger anzusehen nach dem BFH-Urteil vom 26. August 2021 – V R 13/20, BFHE 273, 364, Rn. 29), ist das Verlangen nach Korrektur der rechtswidrigen Besteuerung – unabhängig von der steuerrechtlichen Behandlung der Umsätze beim Organträger und etwaig bestehenden Änderungsmöglichkeiten – im Verhältnis zum Finanzamt nicht treuwidrig (vgl. BFH-Urteil vom 27. September 2018 – V R 49/17, BStBl II 2019, 109, Rn. 23). Denn es ist nicht Aufgabe und Zweck der allgemeinen Grundsätze von Treu und Glauben, eine unvorteilhafte Verfahrensbehandlung der Finanzbehörde aufzufangen (BFH-Urteil vom 19. Dezember 2013 – V R 5/12, BStBl II 2016, 585, Rn. 53, m.w.N.).

117
cc) Diese grundsätzlichen Erwägungen sprechen auch dagegen, den Grundsatz von Treu und Glauben unionsrechtlich dahingehend weit auszulegen, dass bereits allein aufgrund eines asymmetrischen Berufens auf das Bestehen einer Organschaft ein Verstoß gegen Treu und Glauben vorliegt, auch wenn nach Vorgabe des EuGH die nationale Steuerschuldnerschaft des Organträgers in Abweichung zur unionsrechtlich vorgesehenen Steuerschuldnerschaft der Mehrwertsteuergruppe nur dann gerechtfertigt ist, wenn dies nicht zur Gefahr von Steuerverlusten führt (vgl. EuGH-Urteil Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie vom 1. Dezember 2022 – C-141/20, ECLI:EU:C:2022:943, Rn. 60).

118
Zumal der BFH auch davon ausgeht, dass der Gefahr von Steuerverlusten aufgrund der national vorgesehenen Steuerschuldnerschaft des Organträgers durch die Haftung nach § 73 AO grundsätzlich ausreichend Sorge getragen wurde. Tatsächliche Steuerausfälle z.B. als Folge einer Insolvenz beim Organträger als Steuerschuldner oder zusätzlich bei der Organgesellschaft als Haftungsschuldner stünden dem nicht entgegen, da sich insoweit lediglich das allgemeine Gläubigerrisiko verwirkliche, das den Steuergläubiger wie jeden anderen Gläubiger auch treffen könne (BFH-Urteil vom 18. Januar 2023 – XI R 29/22 (XI R 16/18), BFHE 279, 320, Rn. 28).

119
Im Übrigen steht im vorliegenden Verfahren außerdem nicht fest, dass es zu einem Steuerausfall aufgrund der Berufung des Klägers am 25. Februar 2014 auf das Vorliegen der Organschaft kommt. Insofern hat das FA nicht dargelegt, dass zu diesem Zeitpunkt eine Inanspruchnahme der N. bereits nicht mehr möglich gewesen wäre.

120
4. Schließlich ergibt sich nach Auffassung des Senats für diesen Fall auch nichts Gegenteiliges aufgrund des Verbots von Rechtsmissbrauch, da ein solcher nicht festgestellt werden kann.

121
a) Nach der Rechtsprechung des EuGH erfordert auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer die Feststellung einer missbräuchlichen Praxis, dass zwei Voraussetzungen erfüllt sind. Zum einen haben die betreffenden Umsätze trotz formaler Anwendung der Bedingungen der einschlägigen Bestimmungen der Mehrwertsteuerrichtlinie und des zu ihrer Umsetzung erlassenen nationalen Rechts einen Steuervorteil zum Ergebnis, dessen Gewährung dem mit diesen Bestimmungen verfolgten Ziel zuwiderliefe. Zum anderen muss aus einer Reihe objektiver Anhaltspunkte ersichtlich sein, dass sich der wesentliche Zweck der betreffenden Umsätze auf die Erlangung dieses Steuervorteils beschränkt (EuGH-Urteil Schütte vom 7. September 2023 – C-453/22, ECLI:EU:C:2023:639, Rn. 32, m.w.N.).

122
b) Im vorliegenden Fall ist nicht ersichtlich, dass der wesentliche Zweck der von der O. GmbH getätigten Umsätze darin bestand, die Abführung der entstandenen Umsatzsteuer dadurch zu verhindern, dass sie sich im Nachhinein auf ihre Eigenschaft als Organgesellschaft beruft.

123

c) Zwar kann im Hinblick auf einen Erstattungsantrag auch zu berücksichtigen sein, dass der Antragsteller durch sein Verhalten Dritten gegenüber zu erkennen gibt, dass er an einer ordnungsgemäßen Abwicklung des Gesamtsachverhalts kein Interesse hat und deswegen der Antrag keinen anderen Zweck hat als den, einen Steuervorteil zu erlangen (vgl. EuGH-Urteil Schütte vom 7. September 2023 – C-453/22, ECLI:EU:C:2023:639, Rn. 33).

124
Insofern könnte dem Kläger vorzuhalten sein, wenn er sich gegen zivilrechtliche Ausgleichsansprüche des Organträgers entsprechend § 426 Abs. 1 Satz 1, § 430 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (vgl. dazu BFH-Beschluss vom 11. Dezember 2019 – XI R 16/18, BFHE 268, 240, Rn. 71 mit Nachweisen zur Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs) wehren würde.

125
Abgesehen davon, dass solche Ausgleichsansprüche (noch nicht) geltend gemacht wurden, bezog sich die entsprechende EuGH-Rechtsprechung speziell auf einen Erstattungsanspruch gegen die Finanzbehörde nach der sog. „Reemtsma-Rechtsprechung“. Ein solcher greift nur, wenn die Anspruchsdurchsetzung gegenüber dem eigentlichen Anspruchsgegner unmöglich oder übermäßig schwierig wird (vgl. EuGH-Urteile Reemtsma Cigarettenfabriken vom 15. März 2007 – C-35/05, ECLI:EU:C:2007:167, und Farkas vom 26. April 2017 – C-564/15, ECLI:EU:C:2017:302) und beruht zumindest auch auf Billigkeitsgesichtspunkten. Eine solche Sonderkonstellation liegt hier jedoch nicht vor, so dass nach Auffassung des Senats die Grundsätze des Urteils hier nicht anwendbar sind und dementsprechend die Berufung auf das Vorliegen einer Organschaft nicht dadurch gehindert werden kann, dass eventuelle zivilrechtliche Ausgleichsansprüche im Organkreis nicht bedient werden.

5. N. war im Übrigen nicht notwendig zum Verfahren beizuladen.

126
a) Sind an dem streitigen Rechtsverhältnis Dritte derart beteiligt, dass die Entscheidung auch ihnen gegenüber nur einheitlich ergehen kann, so sind sie nach § 60 Abs. 3 Satz 1 FGO beizuladen (notwendige Beiladung).

127
Bei einem Streit darüber, ob eine Gesellschaft in das Unternehmen eines Organträgers eingegliedert ist, ist zwar eine Beiladung des Organträgers nach § 174 Abs. 5 Satz 2 AO möglich (dies setzt aber einen – hier nicht vorliegenden – Antrag der Finanzbehörde voraus), aber nicht i.S. von § 60 Abs. 3 FGO notwendig, denn der vermeintliche Organträger ist an dem streitigen Rechtsverhältnis nicht derart beteiligt, dass die Entscheidung auch ihm gegenüber nur einheitlich ergehen kann (vgl. BFH-Urteil vom 1. Dezember 2010 – XI R 43/08, BStBl II 2011, 600, Rn. 54).

128
b) Auch unter Berücksichtigung der Rechtsprechung des BFH (Urteil vom 16. März 2023 – V R 14/21 (V R 45/19), BFHE 280, 89) ergibt sich für den Streitfall nichts Anderes, denn N. ist an dem streitigen Rechtsverhältnis – selbst wenn es auf ihre Antragstellung bzw. die Änderbarkeit ihrer Steuerfestsetzung ankommen sollte – nicht derart beteiligt, dass die Entscheidung darüber, ob die O. GmbH Organgesellschaft war, auch ihr gegenüber nur einheitlich ergehen kann.

129
6. Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 Satz 1 FGO. Der Ausspruch über die vorläufige Vollstreckbarkeit hinsichtlich der Kosten und über den Vollstreckungsschutz folgt aus § 151 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1, Abs. 3 FGO i.V.m. §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung.

130
7. Die Revision war zur Fortbildung des Rechts zuzulassen (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO), da das Gericht es höchstrichterlich nicht als geklärt ansieht, welchen Anwendungsbereich den durch BFH-Urteil vom 16. März 2023 – V R 14/21 (V R 45/19), BFHE 280, 89, aufgestellten Grundsätzen zukommt.